

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BNC-CESS-10-10-28/04/2014

Date de publication : 28/04/2014

BNC - Cession ou cessation d'activité - Imposition immédiate des bénéfices - Champ d'application

Positionnement du document dans le plan :

BNC - Bénéfices non commerciaux

Cession ou cessation d'activité

Titre 1: Imposition immédiate des bénéfices lors d'une cessation d'activité libérale ou du décès de l'exploitant

Chapitre 1: Champ d'application

Sommaire :

I. Cas dans lesquels il y a lieu à imposition immédiate

II. Cas dans lesquels il n'y a pas lieu à imposition immédiate

A. Membres de sociétés de personnes

B. Changements de mode d'exercice n'entraînant pas imposition immédiate

C. Époux ou partenaires liés par un PACS soumis à imposition commune

D. Précisions

1. Réinstallation sans modification de la nature de l'activité

2. Changement de cédule d'imposition suite à l'adoption d'un des statuts d'intermédiaire en opérations de banque et en services de paiement (IOBSP) définis à l'article R. 519-4 du code monétaire et financier

3. Substitution de la profession d'avocat à la profession d'avoué

1

Les règles prévues à l'article 202 du code général des impôts (CGI) s'appliquent en cas de cessation à titre individuel d'une profession non commerciale qui peut résulter de la cessation pure et simple de l'activité ou d'un changement dans le mode d'exercice de cette activité ou du décès de l'exploitant. Dans ces situations, l'impôt sur le revenu est immédiatement établi à raison des bénéfices professionnels, y compris les créances acquises et non encore recouvrées, qui n'ont pas été imposées. Corrélativement, les dépenses engagées et non encore payées sont prises en compte.

I. Cas dans lesquels il y a lieu à imposition immédiate

10

Lorsque le titulaire des revenus non commerciaux qui exerce à titre individuel une profession non commerciale cesse l'exercice de son activité ou vient à décéder, il y a lieu à imposition immédiate des bénéfices réalisés jusqu'au jour de la cessation ou du décès ; cette imposition est établie au nom du contribuable (des époux ou des partenaires liés par un PACS s'ils sont soumis à une imposition commune).

Les règles prévues à l'[article 202 du CGI](#) en cas de cessation d'activité, s'appliquent, également, lors du changement de mode d'exercice d'une activité professionnelle non commerciale.

Tel est le cas notamment :

- lorsqu'un contribuable exerçant à titre individuel une profession non commerciale devient, pour exercer cette profession, associé d'une société relevant du régime fiscal prévu à l'[article 8 du CGI](#) et à l'[article 8 ter du CGI](#) ou d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés ;

- en cas de transformation d'une société relevant du régime fiscal prévu à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI, en une société soumise à l'impôt sur les sociétés ;

- en cas de fusion ou de scission de sociétés relevant du régime fiscal prévu à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI, ces opérations entraînant, pour la société absorbée ou scindée, les conséquences fiscales d'une dissolution. La dissolution est, quelle que soit sa cause, assimilée à une cessation d'activité.

20

En ce qui concerne les membres de sociétés de personnes n'ayant pas opté pour le régime des sociétés de capitaux, il convient de se référer au **II-A § 60 à 120**.

30

L'imposition est établie selon les règles fixées au [BOI-BNC-BASE-10](#).

40

Conformément aux dispositions de l'[article 202 ter du CGI](#), il y a également lieu à imposition immédiate lorsqu'une société ou un organisme placé sous le régime des sociétés de personnes défini à l'[article 8 du CGI](#), à l'[article 8 bis du CGI](#) et à l'[article 8 ter du CGI](#) devient totalement ou partiellement passible de l'impôt sur les sociétés ou s'il change d'objet social ou d'activité réelle. Il en est de même lorsque les personnes morales mentionnées à l'[article 238 ter du CGI](#), à l'[article 239 quater A du CGI](#), à l'[article 239 quater B du CGI](#), à l'[article 239 quater C du CGI](#), à l'[article 239 quater D du CGI](#), à l'[article 239 septies du CGI](#), au I de l'[article 239 quater du CGI](#) et au I de l'[article 239 quinquies du CGI](#) deviennent passibles de l'impôt sur les sociétés.

Remarque : Toutefois, la transformation, avant le 30 juin 2012, des sociétés civiles de moyens, des groupements d'intérêt économique ou des associations régies par la [loi du 1^{er} juillet 1901](#) en sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires mentionnées à l'[article L. 4041-1 du code de la santé publique](#) n'entraîne pas, sous conditions, les conséquences de la cessation d'entreprise prévues à l'article 202 ter du CGI.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-BIC-CESS-10-20-40](#) au **II § 40 à 100**.

50

Toutefois, les bénéficiaires en sursis d'imposition et les plus-values latentes incluses dans l'actif social ne font pas l'objet d'une imposition immédiate si certaines conditions sont satisfaites. Ces dispositions, applicables aux sociétés placées sous le régime des sociétés de personnes qui exercent une activité non commerciale, sont commentées au [I-C-4 § 110](#) du [BOI-BIC-CESS-10-20-30](#) auquel il convient de se reporter pour plus de précisions.

II. Cas dans lesquels il n'y a pas lieu à imposition immédiate

A. Membres de sociétés de personnes

60

Les associés des sociétés de personnes mentionnées à l'[article 8 du CGI](#) et à l'[article 8 ter du CGI](#) sont personnellement

soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. Cette part des bénéfices doit être regardée comme étant acquise dès la clôture de chaque exercice. Toutefois, pour les sociétés qui exercent une activité non commerciale, la répartition du résultat est faite, du point de vue fiscal, entre les seuls associés présents au 31 décembre de l'année d'imposition, y compris lorsque l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile.

70

La transmission ou le rachat des droits d'un associé en cours d'année est sans incidence sur l'application de ces principes. Les associés d'une société exerçant une activité non commerciale présents à la fin de l'année supportent l'imposition du résultat de l'année entière pour la part correspondant à leurs droits, appréciée au 31 décembre.

80

En effet, conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, le bénéfice réalisé par la société au cours de l'exercice où intervient le retrait d'un associé est imposable au nom des seuls associés présents à la clôture de cet exercice, à l'exclusion de l'associé sortant (voir notamment CE, arrêt du 10 juin 1983, n° 28922 et CE, arrêt du 31 juillet 1992, n° 67487).

A cet égard, en cas de décès d'un associé et lorsque la société continue sans les héritiers, ces derniers, qui n'acquièrent à aucun moment la qualité d'associé, ne sont pas imposés sur les résultats réalisés au cours de l'exercice du décès et au cours des exercices suivants (RM de Courson n° 53707, JO débats AN du 2 avril 2001, p. 1963).

90

Par ailleurs, une répartition des résultats *pro rata temporis* entre les associés présents à la clôture de l'exercice et les anciens associés n'est pas opposable à l'administration pour l'assiette de l'impôt des contribuables (RM Péricard n° 738, JO débats AN du 30 août 1993, p. 2707).

100

Toutefois, l'article 93 B du CGI permet aux sociétés mentionnées à l'article 8 du CGI et à l'article 8 ter du CGI qui exercent une activité professionnelle non commerciale et sont soumises au régime de la déclaration contrôlée, de déterminer un résultat fiscal intermédiaire en cas de transmission (à titre onéreux ou à titre gratuit) ou de rachat des droits d'un associé personne physique.

Remarque : Même si le retrait d'un avocat d'une association ne se traduit pas stricto sensu par la transmission ou le rachat de ses droits, il est admis d'assimiler ce retrait à un rachat de droits au sens de l'article 93 B du CGI, de telle sorte que les dispositions de cet article puissent s'appliquer aux associations d'avocats (BOI-BNC-SECT-70-50-10).

110

Ce dispositif présente un caractère optionnel. Il s'applique sur demande conjointe de l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés ou de ses ayants cause et du bénéficiaire de la transmission ou, en cas de rachat par la société de ses propres titres, des associés présents dans la société à la date du rachat. Lorsque l'option est exercée, l'associé dont les titres sont transmis ou rachetés est redevable de l'impôt afférent à la part du résultat correspondant à ces titres, déterminée à la date de cet événement. Dans cette hypothèse, l'associé dont les titres sont rachetés ou transmis fait l'objet d'une imposition immédiate. Lorsque la transmission résulte du décès de l'associé, l'imposition est établie au nom du défunt (CGI. art. 204 ; BOI-BNC-SECT-80 au IV-B-5-b-1° § 440 et suivants).

B. Changements de mode d'exercice n'entraînant pas imposition immédiate

120

Sous réserve que l'opération ne s'accompagne pas d'un changement d'objet social ou d'activité réelle de la société, les

dispositions de l'[article 202 du CGI](#) ne sont pas applicables :

- en cas de transformation d'une société relevant du régime fiscal prévu à l'[article 8 du CGI](#) et à l'[article 8 ter du CGI](#) (SCP notamment) en une autre forme de société relevant du même régime fiscal ;
- en cas de transformation d'une société en participation ou d'une société créée de fait relevant du régime fiscal des sociétés de personnes en une société de droit relevant du même régime fiscal telle qu'une SCP.

C. Époux ou partenaires liés par un PACS soumis à imposition commune

130

En cas de décès de l'un des conjoints ou de l'un des partenaires liés par un pacte civil de solidarité, l'impôt afférent aux bénéfices et revenus non encore taxés est établi au nom des époux ou des partenaires. Le conjoint ou le partenaire survivant est personnellement imposable pour la période postérieure au décès.

D. Précisions

1. Réinstallation sans modification de la nature de l'activité

140

Les dispositions de l'[article 202 du CGI](#) ne sont pas applicables en principe aux contribuables qui, ayant cédé leur clientèle, se réinstallent presque aussitôt dans la même ville ou dans une autre localité, sans apporter aucun changement à la nature de leur activité. Il s'ensuit que les dépenses exposées à l'occasion de la réinstallation sont déductibles, soit des recettes de l'année de la cession si la réinstallation s'effectue la même année, soit, dans le cas contraire, des recettes de l'année suivante, étant entendu que, dans les deux hypothèses, le déficit éventuellement dégagé à cette occasion peut être déduit et reporté dans les conditions de droit commun prévues au I de l'[article 156 du CGI](#).

2. Changement de cédule d'imposition suite à l'adoption d'un des statuts d'intermédiaire en opérations de banque et en services de paiement (IOBSP) définis à l'article R. 519-4 du code monétaire et financier

150

Le statut des intermédiaires en opérations de banque et en services de paiement a été aménagé par le [décret n° 2012-101 du 26 janvier 2012](#) pris en application de l'[article 36 de la loi n° 2010-1249 du 22 octobre 2010 de régulation bancaire et financière](#).

RES N° 2012/41 (BNC-BIC) du 28 novembre 2012 : Régime fiscal applicable aux intermédiaires en opérations de banque et en services de paiement (IOBSP).

Question : Quelles sont les conséquences de l'adoption du nouveau statut des IOBSP ?

Réponse : Aucune conséquence de cessation ne sera encourue pour ceux de ces intermédiaires dont le régime fiscal (bénéfices industriels et commerciaux ou bénéfices non commerciaux) ne change pas. En revanche, ceux de ces intermédiaires qui passeront du régime fiscal des bénéfices non commerciaux au régime fiscal des bénéfices industriels et commerciaux doivent en principe tirer toutes les conséquences de la cessation d'entreprise prévues à l'[article 202 du CGI](#).

Toutefois, sous réserve que l'intermédiaire poursuive dans les mêmes conditions l'activité précédemment exercée avant l'adoption du [décret n° 2012-101 du 26 janvier 2012](#), il est admis que l'adoption d'un des statuts d'IOBSP conformément aux dispositions de l'article R.

519-4 du code monétaire et financier n'entraîne pas les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise.

Pour la première partie du rescrit n° 2012/41 sur les activités qui peuvent relever soit des bénéfices non commerciaux, soit des bénéfices industriels et commerciaux, il convient de se reporter au V § 430 du BOI-BNC-CHAMP-10-30-50.

Il convient également de se reporter au [V-B-5 § 455 du BOI-BIC-CHAMP-60-10](#), sur les activités concernées qui peuvent relever des bénéfices industriels et commerciaux.

3. Substitution de la profession d'avocat à la profession d'avoué

160

La [loi n° 2011-94 du 25 janvier 2011 portant réforme de la représentation devant les cours d'appels](#) a prévu de substituer la profession d'avocat à la profession d'avoué près les cours d'appel à compter du 1^{er} janvier 2012.

Il est précisé que le simple passage de la profession d'avoué à la profession d'avocat n'emporte pas les conséquences de la cessation d'entreprise au sens de [l'article 202 du CGI](#).

Ces conséquences ne sont ainsi encourues que dans le cas où l'avoué met effectivement fin à son activité professionnelle et ne continue pas à exercer en tant qu'avocat.